Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 30017 du rôle
Inscrit le 15 mars 2012

Audience publique du 24 mai 2012

Recours formé par
la société anonyme ..., …
contre une décision du préposé du bureau d'imposition, section sociétés …
de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30017 du rôle et déposée le 15 mars 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à …, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 15 février 2012 par le préposé du bureau d'imposition, section sociétés 6 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 15 février 2012, le préposé du bureau d'imposition, section sociétés … de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le préposé », prit une décision adressée à la société anonyme ..., ci-après dénommée la « société ... », libellée dans les termes suivants :

« *Le bureau d'imposition Sociétés ... a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre de l'examen de la situation fiscale des personnes physiques résidentes en France, M. ... et Mme ... épouse ... et portant sur les exercices fiscaux 2005 -2010.*

Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir jusqu'au 7 mars 2012 au plus tard les documents et renseignements suivants :

1. Veuillez me faire parvenir le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2010.

2. Veuillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2010.

3. Veuillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no.2.

4. Veuillez me faire parvenir la balance, le journal et le grand livre des comptes pour l'année 2010.

5. Veuillez me faire parvenir le détail des comptes bancaires de la société en 2010. (banque(s), titulaire(s), numéro(s), procuration(s) sur ce(s) compte(s), mouvements).

Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO).

En outre veuillez noter que les instructions sur les voies de recours jointes en annexe font partie intégrante de la présente. »

Le litismandataire de la société ... informa le préposé par une lettre du 12 mars 2012 qu'il était chargé d'introduire un recours au regard des dispositions de la « *loi du 31 mars 2010* » à l'encontre de ladite décision du 15 février 2012 et il requit dudit préposé de *«* [lui] *faire tenir la demande des autorités françaises, ceci au regard du jugement rendu par le tribunal administratif en date du 6 février 2012, valant jurisprudence en la matière* (…) *».*

La société ... fait introduire, par requête déposée le 15 mars 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de la décision du préposé du 15 février 2012.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité *omissio medio* du recours. Il soutient que la demande de renseignements du 15 février 2012 constituerait une décision discrétionnaire susceptible d'un recours hiérarchique formel au sens des §§ 237, 303 et 304 de la loi générale des impôts (AO), qui devrait être introduit par écrit, soit auprès du bureau d'imposition émetteur, soit auprès du directeur des Contributions

directes dans un délai de trois mois après la date de la notification, ainsi que cela figurerait au verso de la décision litigieuse, de sorte que la partie demanderesse n'aurait pas pu s'y méprendre. Il fait valoir qu'aucun recours hiérarchique formel au sens du § 237 AO contre la décision litigieuse du 15 février 2012 n'aurait été introduit devant le directeur des contributions dans le délai légal de trois mois. Il ajoute que si l'Etat ne contesterait pas le droit du litismandataire de la société ... de pouvoir contester la qualification juridique de la décision du 15 février 2012, il n'en resterait pas moins qu'il aurait dû le faire dans le cadre des voies de recours indiquées sur la décision litigieuse, et, notamment devant le directeur des contributions par le biais d'un recours hiérarchique formel, étant donné que cette question relèverait du fond de l'affaire, et non de la procédure, voire de la recevabilité. Le délégué du gouvernement s'appuie en particulier sur les principes dégagés à ce sujet par l'arrêt de la Cour administrative du 9 février 2012 portant le n° 29655C du rôle pour soutenir son argumentation. Il fait encore valoir que la décision déférée en son volet relatif à l'obtention de renseignements concernant l'année 2010 ne serait pas une décision prise sur base de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après dénommée « la loi du 31 mars 2010 », et ne serait dès lors pas susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal dès lors que selon les principes dégagés dans l'arrêt précité de la Cour administrative, seul le directeur est l'autorité compétente pour vérifier si la demande d'échange de renseignements étrangère correspond aux exigences de la convention de double imposition et non le préposé ayant pris, en l'espèce, la décision déférée.

La demanderesse résiste à cette argumentation du délégué du gouvernement en faisant valoir que, selon elle, l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1er avril 1958 telle que modifiée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009 et les dispositions des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 seraient applicables à la demande de renseignement déférée. S'appuyant également sur les principes dégagés par l'arrêt précité de la Cour administrative, elle fait valoir que pour autant que l'année d'imposition 2010 serait concernée, la loi du 31 mars 2010 trouverait à s'appliquer en ce qui concerne la procédure de sorte que la décision déférée serait à annuler pour incompétence de l'organe qui l'a prise dans la mesure où elle lui a enjoint de fournir des renseignements portant sur l'année 2010.

Les parties ont indiqué à l'audience des plaidoiries qu'elles entendaient voir le tribunal toiser dans un premier temps la question de la recevabilité du recours préalablement à l'examen du fond du dossier.

Les parties étant en désaccord quant à la loi applicable à la décision déférée, laquelle détermine la nature du recours prévu contre cette décision, il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer la législation applicable *ratione temporis* à la décision déférée, soit en d'autres termes de vérifier la légalité de la base légale y invoquée afin de pouvoir se prononcer sur la recevabilité du recours et ce, à la lumière des principes dégagés par l'arrêt précité de la Cour administrative invoqué par les deux parties à l'instance.

A titre liminaire, il convient de relever que la décision déférée enjoint à la demanderesse de lui communiquer des documents et renseignements portant sur des exercices d'imposition différents, à savoir les exercices 2006 à 2010 (point 1 de la demande), les exercices 2005 à 2010 (points 2 et 3 de la demande), l'exercice 2010 (point 4 et 5).

Il est constant que la décision sous examen indique que « *les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO)* ».

Ainsi, la décision déférée invoque quatre bases légales différentes, à savoir 1) une base légale ressortissant de l'ordre juridique international : l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée « la convention », 2) une base légale ressortissant de l'ordre juridique communautaire : la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, 3) et 4) deux bases légales ressortissant de l'ordre juridique national : la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 AO.

Le tribunal constate que seule la base légale visée au point 1) supra, à savoir l'article 22 de la convention est contestée par la demanderesse, et plus particulièrement la version applicable dudit article à la décision déférée, de sorte que le tribunal limitera son examen à cette seule disposition.

L'article 22 de la convention fut modifié par un Avenant signé à Paris le 3 juin 2009. Dans la mesure où les conditions requises pour l'entrée en vigueur de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, approuvés par la loi du 31 mars 2010, furent remplies à la date du 29 octobre 2010, ces actes sont entrés en vigueur à l'égard des deux Etats contractants à la même date, soit le 29 octobre 2010, conformément à l'article 2, paragraphe 1er de l'Avenant (cf. Mémorial A n° 229 du 21 décembre 2010, p. 3695).

La prise d'effet de ces modifications apportées à la convention est régie par l'article 2, paragraphe 2 de l'Avenant qui dispose que « *les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* ». La signature de l'Avenant ayant eu lieu en date du 3 juin 2009, ses dispositions, ensemble l'échange de lettres relatif à l'application de l'article 22 modifié

de la convention, trouvent application à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, soit le 1er janvier 2010.

La Cour administrative a dans son arrêt précité dégagé les principes suivants applicables à la procédure spécifique dans laquelle le Luxembourg est saisi d'une demande de renseignements de la part d'un autre Etat membre.

Elle relève qu'au-delà de l'approbation parlementaire de cette modification à la convention opérée par l'Avenant, la loi du 31 mars 2010 a également introduit en ses articles 2 à 6 une procédure spécifique pour l'hypothèse où le Luxembourg est saisi d'une demande de renseignements de la part d'un autre Etat.

En principe, en l'absence d'une disposition expresse quant à l'applicabilité *ratione temporis* de cette nouvelle procédure spécifique contenue dans la loi du 31 mars 2010, il y aurait lieu de faire application de la règle générale que les règles de compétence et de procédure sont d'application immédiate, de manière que ladite procédure devrait régir toute demande de renseignements à partir de la date d'applicabilité de la loi du 31 mars 2010, soit quatre jours après sa publication au Mémorial n° 51 en date du 6 avril 2010.

Cependant, la Cour relève en premier lieu, que l'article 2 de la loi du 31 mars 2010 dispose que cette procédure spécifique n'est censée trouver application que « *pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er* », c'est-à-dire les cinq conventions de double imposition nouvelles et les quinze conventions de double imposition déjà en vigueur qui sont modifiées par les Protocoles et Avenants respectivement approuvés par la loi du 31 mars 2010 (cf. doc. parl. 6072[11], rapport de la commission des finances et du budget, p. 8), et partant non pas dans le cadre de l'application de toutes les conventions de double imposition signées et ratifiées par le Luxembourg.

En outre, la Cour constate que mis à part d'autres modifications ponctuelles à certaines conventions de double imposition déjà en vigueur, la particularité commune aux conventions nouvelles et aux modifications de conventions existantes réside dans l'introduction de dispositions relatives à l'échange de renseignements qui sont conformes à l'article 26 du modèle de convention de double imposition de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) dans sa version de l'année 2005 en ce que notamment le secret professionnel des banques et autres établissements financiers consacré par le droit interne n'est plus reconnu comme motif valable pour refuser une demande d'échange de renseignements, contrairement à la pratique conventionnelle antérieure du Luxembourg.

Elle relève aussi que la finalité de l'article 3 (2) de la loi du 31 mars 2010 est de «*permet*[tre] *au détenteur des renseignements d'exécuter en toute régularité les demandes et décisions émanant des autorités fiscales, étant donné que cette disposition prévoit expressément une exception légale au secret professionnel du détenteur des renseignements tel qu'il est consacré par l'article 41 de la loi modifiée du 5 avril 1993 relative au secteur financier et l'article 111-1 de la loi modifiée du 6 décembre 1991 sur*

le secteur des assurances », tout comme l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 « *réglemente la procédure administrative interne appliquée par l'administration fiscale compétente en ce qui concerne l'échange de renseignements sur demande telle que prévue par les conventions visées par l'article 1, et notamment sur base des critères précisés dans les protocoles et échanges de lettres relatifs à ces conventions nouvelles et modifiées* » (doc. parl. 6072[11], rapport de la commission des finances et du budget, pp. 12 et 13).

Elle en conclut, par conséquent, à partir de ces éléments que le législateur luxembourgeois a entendu établir un lien direct entre l'application *ratione temporis* du régime d'échange de renseignements instauré par les conventions de double imposition nouvelles et modifications de conventions de double imposition déjà en vigueur visées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010 - permettant désormais l'accès à des renseignements détenus par des banques et autres établissements financiers nonobstant le régime d'opposabilité du secret bancaire prévu en droit interne - et l'application *ratione temporis* de la procédure spécifique d'instruction des demandes de renseignements émanant d'Etats signataires de ces mêmes conventions « *afin d'assurer que l'échange de renseignements auquel l'Etat luxembourgeois s'est engagé puisse être exécuté de façon efficace et dans un cadre légal clair* » (doc. parl. 6072, exposé des motifs, p. 10).

Par voie de conséquence, elle dit pour droit que le législateur a implicitement mais nécessairement soumis l'applicabilité de la procédure spécifique définie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 à la double condition que la convention ou la modification conventionnelle visée à l'article 1er de cette loi et applicable au cas concerné soit déjà entrée en vigueur au moment de la soumission de la demande de renseignements de la part d'autorités étrangères et que celle-ci porte sur une période d'imposition à laquelle ladite convention ou modification conventionnelle était déjà applicable, de manière à avoir implicitement dérogé à la règle générale susvisée de l'applicabilité immédiate des règles de compétence et de procédure, le régime antérieur concernant la compétence et la procédure devant alors trouver application dès que l'une de ces conditions ne se trouve pas vérifiée dans un cas donné.

Elle dit encore pour droit qu'au vu du caractère spécial de la procédure instaurée par la loi du 31 mars 2010, en ce qu'elle est appelée à trouver application à toutes les demandes de renseignements émanant d'Etats auxquels le Luxembourg est lié par une convention de double imposition prévoyant un échange de renseignements conforme à l'article 26 du modèle OCDE, elle prime sur les dispositions plus générales de la loi et du règlement grand-ducal prévisés du 15 mars 1979 renvoyant aux procédures du droit interne pour l'obtention des renseignements destinés à être transmis et excluant l'obtention et la transmission de renseignements auxquels l'administration compétente ne pourrait pas avoir accès pour l'application de la législation nationale.

Enfin elle en déduit que dans le cadre des relations avec la France et de l'application de la Convention, ces principes impliquent que la procédure spécifique instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 est applicable depuis le 29 octobre 2010 à toute demande de renseignements de la part des autorités françaises portant sur toute période commençant à partir du 1er janvier 2010.

En l'espèce, la demande de renseignements du préposé saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises fut adressée à la demanderesse en date du 15 février 2012 et est partant postérieure à la prise d'effet de l'Avenant en date du 29 octobre 2010. Cependant, elle porte en partie sur des faits s'étant produits au cours des exercices 2005 à 2010.

Il s'ensuit que la demande de renseignements est dans cette même mesure à cheval concernant l'applicabilité du régime antérieur pour les années 2005 à 2009 et du nouvel article 22 de la Convention et des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 pour l'année 2010.

Saisie de faits similaires dans l'arrêt précité, la Cour a retenu qu'il y a lieu d'admettre l'application exclusive de l'article 22 de la Convention, tel que modifié par l'Avenant du 3 juin 2009, et de la procédure prévue par la loi du 31 mars 2010 à partir du 1er janvier 2010 pour toute demande de renseignements des autorités françaises soumise après le 29 octobre 2010 dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010.

Il s'ensuit en l'espèce que la légalité de la demande de renseignements du préposé du 15 février 2012 doit faire l'objet d'une analyse séparée en ce que son objet porte respectivement sur les années 2005 à 2009, d'un côté, et sur l'année 2010, d'un autre côté.

Concernant les années 2005 à 2009, il convient de relever que la décision déférée a été prise par le préposé de sorte à rentrer dans les prévisions du paragraphe 237 AO en tant que décision discrétionnaire étrangère à une imposition en soi, laquelle doit faire l'objet d'une voie de recours sous la forme d'une contestation (« *Beschwerde* ») sur laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes doit statuer pour autant que le préposé du bureau d'imposition n'aura pas fait usage de la faculté lui ouverte par le paragraphe 304 (1) AO.

Il est constant en l'espèce qu'un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO entre les mains du directeur de l'administration des contributions n'a pas été introduit à la date du dépôt du présent recours bien que le litismandataire de la demanderesse ait précisé au cours de l'audience des plaidoiries qu'il viendrait d'introduire ledit recours. Or, la réclamation préalable devant le bureau d'imposition ou devant le directeur de l'administration des contributions est une condition *sine qua non* de la recevabilité d'un recours contentieux ultérieur devant le tribunal administratif de sorte que le recours est à déclarer irrecevable à l'encontre de la décision déférée en ce qu'elle a trait aux années d'imposition 2005 à 2009.

Pour le surplus, en ce qui concerne le volet de la décision déférée en ce qu'elle a trait à l'année d'imposition 2010, il y a lieu de préciser qu'aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en*

annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné.

Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés tandis que l'article 5 sus-visé traite de l'amende administrative fiscale et de son montant qui peut être imposée par l'administration fiscale au détenteur des renseignements qui reste en défaut de s'exécuter dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Il se dégage partant des dispositions précitées que seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée en son volet qui porte injonction de fournir des renseignements pour l'année d'imposition 2010, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Conformément à l'accord des parties, l'examen du tribunal se limitera dans le cadre du présent jugement aux seules questions ayant trait à la recevabilité du recours, le débat restant ouvert quant aux questions de fond, de sorte qu'il y aura lieu de refixer l'affaire pour continuation des débats.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours en annulation introduit à l'encontre de la décision déférée en ce qu'elle a trait aux années d'imposition 2005 à 2009 et pour le surplus le déclare recevable ;

avant tout progrès en cause fixe l'affaire pour continuation des débats au 4 juin 2012 ;

réserve les frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,

Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mai 2012, par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler | s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25 mai 2012
Le Greffier assumé du Tribunal administratif